

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin in der Beschwerdesache der Beschwerdeführerin, vertreten durch die WTH, gegen den Bescheid Finanzamtes vom 23.09.2014, Steuernummerx/y betreffend die Erstattung von Umsatzsteuer für 2013 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die zu erstattenden Umsatzsteuer für 2013 wird mit 94.580,89 Euro festgesetzt.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

## Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (=Bf.) ist eine im Drittland ansässige Mobilfunkbetreiberin.

Sie erbringt an ihre im Drittland ansässigen Kunden Telekommunikationsdienstleistungen.

Die Kunden der Bf. haben ein Teilnehmer Identitätsmodul (subscriber identity module =SIM) mit dem Ländercode des Sitzstaates der Bf.

Ein österreichischer Netzbetreiber (Provider) stellt der Bf. sein Netz zur Verfügung, damit die Kunden der Bf. auch während ihren Aufenthalten in Österreich ihre Mobiltelefone benutzen können. Für die Nutzung des österreichischen Netzes verrechnet der Netzbetreiber an die Bf. Benützungsgebühren, sogenannte Roaminggebühren, inklusive 20% österreichische Umsatzsteuer. Die Bf. verrechnet die Roaminggebühren wiederum an ihre Kunden weiter.

Die Bf. beantragte für die Zeiträume 1-12/2011, 1-3/2012, 10-12/2012 und 01-12/2013 die Erstattung der vom österreichischen Netzbetreiber an sie verrechneten Umsatzsteuer als Vorsteuer.

Das Finanzamt versagte die Erstattung der Vorsteuern, mit der Begründung, dass die Bf. in Österreich Umsätze tätige, die die Erstattung von Vorsteuern im vereinfachten Verfahren ausschließen.

Die Bf. räume ihren Kunden die Möglichkeit der Nutzung des österreichischen Netzes ein. Dies sei eine tatsächliche Nutzung und Auswertung von Telekommunikationsdienstleistungen nach § 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen vom 14.07.2009 zu § 3a Abs. 10 UStG 1994, BGBI II 383/2003 idF BGBI 221/2009 (= kurz VO 221/2009), im Inland.

Mit Vorhaltbeantwortung vom 31.03.2016 legte die Bf. dem Bundesfinanzgericht nachstehende Unterlagen zum Beweis, dass die Roamingumsätze im Sitzland der Bf. besteuert würden, vor:

1. Schreiben der Finanzverwaltung des Sitzlandes vom 29.03.2016, worin bestätigt wird, dass die mobile Kommunikation inklusive Roamingleistungen der Bf. der Umsatzsteuer im Sitzland unterliege. Es wurde darin weiters bestätigt, dass die Bf. die Roamingleistungen erkläre und dafür Umsatzsteuer bezahle.

Die Besteuerung ergebe sich aus Art. 2 in Verbindung mit Art. 11 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes im Sitzland.

Diese Erklärung liegt auf Englisch vor und wurde notariell beglaubigt.

2. Bestätigung des Abschlussprüfers (Wirtschaftsprüfungskanzlei), dass die Belastung mit Roaminggebühren für das Telefonieren außerhalb des Sitzlandes im Sitzland der Umsatzsteuer unterliegt. Soweit der Abschlussprüfer unterrichtet sei, werde dies seit 2008 so gehandhabt.

3. Vierteljährliche Umsatzsteuervoranmeldungen im Sitzland der Jahre 2011 bis 2013;

4. Übersetzungen zu den Umsatzsteuervoranmeldungen

5. Beispiele von Rechnungen

6. Erläuterungen zu den Rechnungen

## Rechtslage und Erwägungen

Strittig ist, ob das Ermöglichen der Nutzung eines inländischen Mobilfunknetzes für ausländische (drittäandische) Kunden der Bf. eine Leistung im Inland darstellt und die von den Kunden zu zahlenden Roaminggebühren in Österreich der Umsatzsteuer unterliegen.

## Rechtsquellen:

Sämtliche zitierten und wiedergegebenen Rechtsquellen beziehen sich auf die im Beschwerdefall gültigen Fassungen.

UStG 1994

§ 3a. (1) Sonstige Leistungen sind Leistungen, die nicht in einer Lieferung bestehen. Eine sonstige Leistung kann auch in einem Unterlassen oder im Dulden einer Handlung oder eines Zustandes bestehen.

...

(6) Eine sonstige Leistung, die an einen Unternehmer im Sinne des Abs. 5 Z 1 und 2 ausgeführt wird, wird vorbehaltlich der Abs. 8 bis 16 und Art. 3a an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Empfänger sein Unternehmen betreibt. Wird die sonstige Leistung an die Betriebsstätte eines Unternehmers ausgeführt, ist stattdessen der Ort der Betriebsstätte maßgebend.

(7) Eine sonstige Leistung, die an einen Nichtunternehmer im Sinne des Abs. 5 Z 3 ausgeführt wird, wird vorbehaltlich der Abs. 8 bis 16 und Art. 3a an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Wird die sonstige Leistung von einer Betriebsstätte ausgeführt, gilt die Betriebsstätte als der Ort der sonstigen Leistung.

...

(13) Die im Abs. 14 bezeichneten sonstigen Leistungen werden ausgeführt:

a) Ist der Empfänger ein Nichtunternehmer im Sinne des Abs. 5 Z 3 und hat er keinen Wohnsitz, Sitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Gemeinschaftsgebiet, wird die sonstige Leistung an seinem Wohnsitz, Sitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Drittlandsgebiet ausgeführt;

...

(14) Sonstige Leistungen im Sinne des Abs. 13 sind:

...

12. die Telekommunikationsdienste;...

(15) Erbringt ein Unternehmer, der sein Unternehmen vom Drittlandsgebiet aus betreibt,

1. die Vermietung von Beförderungsmitteln oder  
2. eine sonstige Leistung, die im Abs. 14 Z 1 bis 13 und 15 bezeichnet ist, an eine juristische Person des öffentlichen Rechts, die Nichtunternehmer im Sinne des Abs. 5 Z 3 ist, mit Sitz im Inland, so wird die Leistung im Inland ausgeführt, wenn sie dort genutzt oder ausgewertet wird. Das gilt sinngemäß, wenn die Leistung von einer im Drittlandsgebiet gelegenen Betriebsstätte ausgeführt wird.

(16) Der Bundesminister für Finanzen kann, um Doppelbesteuerungen, Nichtbesteuerungen oder Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden, durch Verordnung festlegen, dass sich bei sonstigen Leistungen, deren Leistungsort sich nach Abs. 6, 7, 12 oder 13 lit. a bestimmt, der Ort der sonstigen Leistung danach richtet, wo die sonstige Leistung genutzt oder ausgewertet wird. Der Ort der sonstigen Leistung kann danach

1. statt im Inland als im Drittlandsgebiet gelegen und
2. statt im Drittlandsgebiet als im Inland gelegen

behandelt werden. Das gilt nicht für Leistungen im Sinne des Abs. 14 Z 14, wenn der Leistungsempfänger ein Nichtunternehmer im Sinne des Abs. 5 Z 3 ist, der keinen Wohnsitz, Sitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Gemeinschaftsgebiet hat.

Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Verlagerung des Ortes der sonstigen Leistung bei Telekommunikationsdiensten sowie Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen, BGBI. II Nr. 383/2003, BGBI. II Nr. 221/2009

§ 1. Liegt bei einer in § 3a Abs. 14 Z 12 und 13 des Umsatzsteuergesetzes 1994, BGBI. Nr. 663, in der Fassung des Bundesgesetzes BGBI. I Nr. 52/2009, bezeichneten Leistung der Ort der Leistung gemäß § 3a des Umsatzsteuergesetzes 1994 außerhalb des Gemeinschaftsgebietes, so wird die Leistung im Inland ausgeführt, wenn sie dort genutzt oder ausgewertet wird.

§ 2. Als Telekommunikationsdienste gelten solche Dienstleistungen, mit denen Übertragung, Ausstrahlung oder Empfang von Signalen, Schrift, Bild und Ton oder Informationen jeglicher Art über Draht, Funk, optische oder sonstige elektromagnetische Medien gewährleistet werden; dazu gehören auch die Abtretung und Einräumung von Nutzungsrechten an Einrichtungen zur Übertragung, Ausstrahlung oder zum Empfang.

Der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ABI. EG 2006 Nr. L 347 idgF basiert hinsichtlich der Besteuerung von Telekommunikationsdienstleistungen auf folgenden folgenden

Begründungserwägungen:

.....

(22) Sämtliche Telekommunikationsdienstleistungen, die in der Gemeinschaft in Anspruch genommen werden, sollten besteuert werden, um Wettbewerbsverzerrungen in diesem Bereich vorzubeugen. Um dieses Ziel zu erreichen, sollten Telekommunikationsdienstleistungen, die an in der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige oder an in Drittländern ansässige Dienstleistungsempfänger erbracht werden, grundsätzlich an dem Ort besteuert werden, an dem der Dienstleistungsempfänger ansässig ist. Damit Telekommunikationsdienstleistungen, die von in Drittgebieten oder Drittländern ansässigen Steuerpflichtigen an in der Gemeinschaft ansässige Nichtsteuerpflichtige erbracht und in der Gemeinschaft tatsächlich genutzt oder ausgewertet werden, einheitlich besteuert werden, sollten die Mitgliedstaaten jedoch festlegen, dass sich der Ort der Dienstleistungen in der Gemeinschaft befindet.

.....

## Unterabschnitt 9

### Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige außerhalb der Gemeinschaft

#### Artikel 59

Als Ort der folgenden Dienstleistungen an einen Nichtsteuerpflichtigen, der außerhalb der Gemeinschaft ansässig ist oder seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort außerhalb der Gemeinschaft hat, gilt der Ort, an dem dieser Nichtsteuerpflichtige ansässig ist oder seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort hat:

---

- i) Telekommunikationsdienstleistungen;
- 

## Unterabschnitt 10

### Vermeidung der Doppelbesteuerung und der Nichtbesteuerung

#### Artikel 59a

Um Doppelbesteuerung, Nichtbesteuerung und Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden, können die Mitgliedstaaten bei Dienstleistungen, deren Erbringungsort sich gemäß den Artikeln 44, 45, 56 und 59 bestimmt,

- a) den Ort einer oder aller dieser Dienstleistungen, der in ihrem Gebiet liegt, so behandeln, als läge er außerhalb der Gemeinschaft, wenn die tatsächliche Nutzung oder Auswertung außerhalb der Gemeinschaft erfolgt;
- b) den Ort einer oder aller dieser Dienstleistungen, der außerhalb der Gemeinschaft liegt, so behandeln, als läge er in ihrem Gebiet, wenn in ihrem Gebiet die tatsächliche Nutzung oder Auswertung erfolgt.

Diese Bestimmung gilt jedoch nicht für elektronisch erbrachte Dienstleistungen, wenn diese Dienstleistungen für nicht in der Gemeinschaft ansässige Nichtsteuerpflichtige erbracht werden.

#### Artikel 59b

Die Mitgliedstaaten wenden Artikel 59a Buchstabe b auf

Telekommunikationsdienstleistungen und auf die in Artikel 59 Absatz 1 Buchstabe j genannten Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen an, die von einem Steuerpflichtigen, der den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung, von der aus die Dienstleistung erbracht wird, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Niederlassung seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort außerhalb der Gemeinschaft hat, an Nichtsteuerpflichtige erbracht werden, die in einem Mitgliedstaat ansässig sind oder dort ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthaltsort haben."

Der Begriff Roaming (englisch für „herumwandern“, „streunen“ oder „herumstreifen“) ist die Fähigkeit eines Mobilfunknetz-Teilnehmers, in einem anderen, fremden Netzwerk als seinem Heimnetzwerk selbsttätig Anrufe zu empfangen oder zu tätigen, Daten zu schicken und zu empfangen oder Zugriff auf andere Mobilfunknetzdienste zu haben.

Outbound Roaming bezeichnet die Benutzung eines fremden Netzes (Beispiel: Benutzung eines ausländischen Mobilfunknetzes im Urlaub).

Inbound Roaming bezeichnet die Benutzung des eigenen Netzes durch einen fremden Teilnehmer (Beispiel: ausländischer Mobilfunkteilnehmer zu Besuch).

Bemerkung: Outbound und Inbound hängen immer von der Sicht des jeweiligen Netzbetreibers ab. Ein Teilnehmer von Netz A, der sich im Netz B befindet, ist aus Sicht seines Heimatnetzes A ein Outbound Roamer. Aus Sicht des besuchten Netzes B ist er ein Inbound Roamer (<https://de.wikipedia.org/wiki/Roaming>).

Zum Unionsrecht bemerken Ruppe/Achatz, dass die 6. MWStRL ursprünglich keine Sonderregeln für Telekommunikationsdienste enthielt, sodass die Sitzbesteuerung (Unternehmerort) zur Anwendung kam. Um Steuerumgehungen im Telekommunikationssektor zu bekämpfen hat der Rat am 17.6.1999 die Richtlinie 1999/59/RG zur Änderung der 6. MWSt-RL verabschiedet (ABI L 162/63), mit der sichergestellt werden sollte, dass Telekommunikationsdienstleistungen, die von in der Gemeinschaft ansässigen Kunden in Anspruch genommen werden, auch in der Gemeinschaft besteuert werden. Um dieses Ziel zu erreichen, sollten die Telekommunikationsdienstleistungen, die an in Gemeinschaft ansässigen Steuerpflichtige oder an in Drittländern ansässige Empfänger erbracht werden, grundsätzlich am Ort des Leistungsempfängers besteuert werden. Die RL sah daher einerseits die Aufnahme in die Liste der Katalogleistungen vor und erlaubte andererseits die Leistungsortverlagerung ins Inland, wenn die Telekommunikationsdienstleistungen von einem nicht in der Gemeinschaft ansässigen Steuerpflichtigen an Nichtsteuerpflichtige mit Ansässigkeit in der Gemeinschaft erbracht werden.

Die MWSt-RL idF der RL 2008/8/EG habe dieses Konzept grundsätzlich beibehalten. Sie nennt die Telekommunikationsdienstleistungen unter den Katalogleistungen des Art 59, sodass für Telekommunikationsdienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige außerhalb der Gemeinschaft keine Steuerbarkeit in der Gemeinschaft gegeben ist.

Nach Art 59a können die Mitgliedstaaten, um Doppelbesteuerung, Nichtbesteuerung oder Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden, den Leistungsort bei bestimmten Leistungen in das Inland verlagern, wenn in ihrem Gebiet die tatsächliche Nutzung oder Auswertung erfolgt. Gemäß Art 59b wenden die Mitgliedstaaten diese Regelung auf Telekommunikationsdienstleistungen an, wenn diese von einem nicht in der

Gemeinschaft ansässigen Steuerpflichtigen an Nichtsteuerpflichtige mit Ansässigkeit in der Gemeinschaft erbracht werden (Ruppe/Achatz, UStG 19944, § 3a, Tz. 181).

Innerstaatlich erfolgt die Aufnahme der Telekommunikationsdienstleistungen in die Katalogleistungen nach § 3a Abs. 14 Z 12, einer Verordnungsermächtigung des Bundesministers für Finanzen (BMF) und einer darauf aufbauenden Verordnung des Bundesministers für Finanzen BGBI. II 383/2003 idF BGBI.II 221/2009.

Gegenständlich strittig ist die Anwendung der oa. Verordnung des Bundesministers für Finanzen BGBI. II 383/2009 idF BGBI.II 221/2009 (Telekomverordnung).

Ob die im angefochtenen Bescheid in der Telekomverordnung angeordnete Verlagerung des Ortes der sonstigen Leistung vom Drittland in das Inland für Umsätze auf Telekommunikationsdienstleistungen dem Gemeinschaftsrecht entspricht, weil die belangte Behörde die Rechtsansicht vertritt, die Inanspruchnahme des inländischen Telekommunikationsnetzes durch einen Fernsprechteilnehmer aus dem Drittland stelle eine inländische Nutzung oder Auswertung und damit einen inländischen Verbrauch dar, der der Umsatzsteuer unterliege und dann besteuert werden müsse, wenn im Drittland keine der inländischen Umsatzsteuer vergleichbare Abgabe auf Telekommunikationsdienstleistungen erhoben werde, ist anhand des bisherigen Wissenstandes genauer zu beleuchten.

Historische Entwicklung:

Schon in den Erkenntnissen VwGH vom 30.06.2005, 2003/15/0059 und vom 22.11.2006, 2005/15/0104 hatte sich der Verwaltungsgerichtshof mit der Besteuerung von Roamingleistungen auseinanderzusetzen.

Zu beurteilen war die Frage, inwieweit die nach der österreichischen Rechtslage undifferenzierte Verlagerung des Leistungsortes von Telekommunikationsdienstleistungen für Kunden eines im Drittland ansässigen Mobilfunkbetreibers in das Inland rechtmäßig war.

Nach Artikel 9 Absatz 1 der Richtlinie 77/388/EWG galt als Ort einer Dienstleistung der Ort, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen festen Niederlassung sein Wohnort oder sein üblicher Aufenthaltsort.

Nach Abs. 3 dieser Bestimmung können die Mitgliedstaaten um Doppelbesteuerung, Nichtbesteuerung oder Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden, bei bestimmten Dienstleistungen

a) den Ort einer Dienstleistung, der nach diesem Artikel im Inland liegt, so behandeln, als läge er außerhalb der Gemeinschaft, wenn dort die tatsächliche Nutzung oder Auswertung erfolgt;

b) den Ort einer Dienstleistung, der nach diesem Artikel außerhalb der Gemeinschaft liegt, so behandeln, als läge er im Inland, wenn dort die tatsächliche Nutzung oder Auswertung erfolgt.

Darauf fußend wurde mit der österreichischen Telekomverordnung BGBI. Nr. 102/1997 angeordnet, dass abweichend von der Generalregel des Art. 9 Abs. 1 um Wettbewerbsverzerrungen und Doppelbesteuerungen zu vermeiden der Ort für Telekommunikationsleistungen aus dem Drittland in das Inland zu verlegen ist, wenn sie dort genutzt werden.

Der VwGH kam in diesen Erkenntnissen zum Ergebnis, dass unter Ausblendung der damals gültigen Telekomverordnung BGBI. Nr. 102/1997 keine Wettbewerbsverzerrungen vorlägen, da für sämtliche Unternehmer, die zueinander im Wettbewerb stehen könnten, der Leistungsort im Drittland liege. Der Fall der in Art. 9 Abs. 3 der 6. EG-Richtlinie 77/388/EWG genannten Nichtbesteuerung sei nicht anwendbar, weil dieser im Gesetzestext, der der Verordnung zu Grunde lag, nicht vorgesehen war.

Es war danach nur nach dem Unionsrecht, nicht hingegen nach der österreichischen Rechtslage die Ortsverlagerung wegen Nichtbesteuerung zulässig.

Im Übrigen sei im damaligen Beschwerdefall die Besteuerung im Drittland außer Streit gestanden.

Nach Ansicht des VwGH konnte im Beschwerdefall auch keine Steuerumgehung vorliegen, weil eine solche nur vorliegen könne, wenn Drittlandunternehmer an im Inland ansässige Abnehmer leisten. Der VwGH sah daher in der VO BGBI. II 102/1997, die eine undifferenzierte Ortsverlagerung normierte, keine Deckung durch Artikel 9 Absatz 3 der Richtlinie 77/388/EWG.

Folglich hatte sich der Gerichtshof mit dem Leistungsort von Telekommunikationsleistungen für den Fall der Nichtbesteuerung aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht noch nicht konkret befasst.

Im Beschwerdefall geht nun das Finanzamt davon aus, dass auf Grund er geänderten Rechtslage, welche die Ortsverlagerung in das Inland auch im Fall der Doppelnichtbesteuerung erfasst, die Einräumung der Möglichkeit der Nutzung eines inländischen Netzes an ihre im Drittland ansässigen Kunden eine in Österreich stattfindende Leistung der Bf. darstellt.

Eine vergleichbare Besteuerung im Sitzland wies die Bf. gegenüber dem Finanzamt nicht nach.

Im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht konnte sie jedoch die Besteuerung im Sitzland glaubhaft machen.

In den oa. Begründungserwägungen Nr. 22 der Richtlinie des Rates vom 28.11.2006, 2006/112/EG geht dieser davon aus, dass sämtliche Telekommunikationsdienstleistungen, die in der Gemeinschaft in Anspruch genommen werden, besteuert werden sollten. Um dieses Ziel zu erreichen, sollten Telekommunikationsdienstleistungen, die an in der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige oder an in Drittländern ansässige Dienstleistungsempfänger erbracht werden, an dem Ort besteuert werden, an dem der Dienstleistungsempfänger ansässig ist (Empfängerortsprinzip).

Danach würden drittändische Empfänger von Telekommunikationsdienstleistungen von der Besteuerung nicht erfasst sein.

Damit Telekommunikationsdienstleistungen, die von in Drittändern ansässigen Steuerpflichtigen an in der Gemeinschaft ansässige Nichtsteuerpflichtige erbracht und in der Gemeinschaft tatsächlich genutzt oder ausgewertet werden, einheitlich besteuert werden, sollten die Mitgliedstaaten jedoch festlegen, dass sich der Ort der Dienstleistungen in der Gemeinschaft befindet.

Damit ist klar umrissen, dass ein Eindringen drittändischer Telekommunikationsanbieter durch Nichtanwendung der Generalklausel verhindert werden soll.

Daher soll der Verbrauch im Gemeinschaftsgebiet erfasst werden.

Die Anknüpfung der Besteuerung des Umsatzes von Telekommunikationsdienstleistungen erfolgt ausdrücklich an die Ansässigkeit im Gemeinschaftsgebiet.

Eine Besteuerung der Inanspruchnahme von Telekommunikationsdienstleistungen von sich nur vorübergehend im Gemeinschaftsgebiet aufhaltenden Leistungsempfängern aus dem Drittland (z.B. Touristen etc.) kann daraus nicht herausgelesen werden.

Ebenso spricht die Entscheidung des Rates vom 17.03.1997, 97/210 EWG betreffend die alte Rechtslage zur Ermächtigung der Republik Österreich, eine von Art. 9 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern abweichende Maßnahme anzuwenden, dass die Maßnahme notwendig sei, um die Auswirkungen der Steuerumgehung zu bekämpfen, da inzwischen immer mehr Steuerpflichtige und Nichtsteuerpflichtige in der Gemeinschaft Telekommunikationsdienstleistungen von außerhalb der Gemeinschaft in Anspruch nehmen, um die Zahlung der Mehrsteuer zu umgehen. Die Maßnahme sei ferner notwendig, um die in einem Mitgliedstaat niedergelassenen Anbieter von Telekommunikationsdienstleistungen davon abzuhalten, sich außerhalb der Gemeinschaft niederzulassen. Für die Abnehmer von Telekommunikationsdienstleistungen soll die gleiche Steuerpflicht begründet werden und zwar unabhängig davon, ob diese Dienstleistungen von innerhalb oder außerhalb der Gemeinschaft niedergelassenen Anbietern erbracht werden.

Der Zweck der Regelung dient der Besteuerung von Telekommunikationsdienstleistungen inländischer und nicht ausländischer Abnehmer, die sich nur vorübergehend im Gemeinschaftsgebiet aufhalten.

Damit Telekommunikationsdienstleistungen, die von in Drittgebieten oder Drittländern ansässigen Steuerpflichtigen an in der Gemeinschaft ansässige Nichtsteuerpflichtige erbracht und in der Gemeinschaft tatsächlich genutzt oder ausgewertet werden, einheitlich besteuert werden, sollten die Mitgliedstaaten jedoch festlegen, dass sich der Ort der Dienstleistungen in der Gemeinschaft befindet.

Nach der Grundregel des Artikel 59 lit. i der MwStSystRL werden Telekommunikationsdienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige, die außerhalb der Gemeinschaft ansässig sind oder ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt außerhalb der Gemeinschaft haben, am Ort ausgeführt, an dem der Nichtsteuerpflichtige ansässig ist oder seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat. Danach liegt der Ort für diese Leistungen im Drittland.

Wenn also ein im Drittland ansässiger Mobilfunkbetreiber seinen ebenfalls im Drittland ansässigen Kunden ermöglicht im Inland zu telefonieren oder das Internet zu nutzen, liegt der Leistungsort im Drittland.

Der Anknüpfungspunkt wird stets die Ansässigkeit, der Wohnsitz oder der gewöhnliche Aufenthaltsort gewählt. Der Ort der Inanspruchnahme der Leistungen von Nichtansässigen wird nicht erwähnt.

Nach Artikel 59b MwStSystRL sind die Mitgliedstaaten zur Vermeidung von Doppelbesteuerung, Nichtbesteuerung und Wettbewerbsverzerrungen allerdings verpflichtet, den außerhalb der Gemeinschaft liegenden Erbringungsort für Telekommunikationsdienstleistungen abweichend von Art. 59 der MwStSystRL so zu behandeln, als läge er in ihrem Gebiet, wenn in ihrem Gebiet die tatsächliche Nutzung oder Auswertung erfolgt.

Eine tatsächliche Nutzung oder Auswertung im Gebiet eines Mitgliedstaates liegt nach Art. 59b MwStSystRL dann vor, wenn der die Leistung empfangende Nichtsteuerpflichtige in einem Mitgliedstaat ansässig ist oder dort seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat.

Die Bestimmung des § 1 der Verordnung über Telekommunikationsdienste zieht generell den Ort der Leistung für Telekommunikationsdienstleistungen an im Drittland ansässige

Kunden (Unternehmer und Nichtunternehmer) ins Inland, wenn diese ein inländisches Netz nutzen.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung liegt eine Nutzung oder Auswertung im Inland etwa dann vor, wenn die im Drittland ansässigen Kunden eines Mobilfunkbetreibers aus dem Drittland im Inland ihre Mobiltelefone verwenden und somit das österreichische Netz eines Providers nutzen.

Vereinfacht dargestellt, sollen danach Kunden eines im Drittland ansässigen Mobilfunkbetreibers, die in Österreich telefonieren oder das Internet nutzen, mit österreichischer Umsatzsteuer für die Nutzung des Netzes des österreichischen Providers belastet werden.

Laut Präambel zur Richtlinie 2008/8/EG vom 12.02.2008, zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG (MwStSystRL) bezüglich des Ortes der Dienstleistung waren wegen des technologischen Wandels im Dienstleistungsverkehr, vor allem weil Dienstleistungen vermehrt aus der Ferne erbracht würden, Anpassungen notwendig.

Viele Dienstleistungen würden inzwischen nach dem Bestimmungslandprinzip versteuert.

Zum Zwecke des reibungslosen Funktionierens des Binnenmarktes sei eine Modernisierung und Vereinfachung der Funktionsweise des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems notwendig.

Für Dienstleistungen an Steuerpflichtige sollte das Empfängerortprinzip gelten, für Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige sollte die Grundregel weiterhin lauten, dass als Ort der Dienstleistung der Ort gelte, an dem der Dienstleistungserbringer seinen Sitz hat.

Unter bestimmten Voraussetzungen seien jedoch spezifische Ausnahmen von den Grundregeln erforderlich und sei dem Grundsatz der Besteuerung am Ort des Verbrauchs zu folgen. Dadurch dürften den Wirtschaftsteilnehmern aber keine unangemessenen Verwaltungslasten auferlegt werden.

Unter diesem Lichte sind auch die Regelungen der Art. 59, 59a und 59b der MwStSystRL zu sehen. Die Regelungen Art. 59a und 59b MwStSystRL sollen vor allem die Doppelbesteuerung, Nichtbesteuerung oder Wettbewerbsverzerrungen im Gemeinschaftsgebiet verhindern.

Um derartige ungewollte Folgen zu vermeiden, ist für Telekommunikationsdienstleistungen an in der Union ansässige Nichtsteuerpflichtige der Ort der Leistung in das Inland (Gemeinschaftsgebiet) zu verlagern, obwohl nach den Grundregeln der Ort dieser Leistungen außerhalb des Gemeinschaftsgebietes liegt. Für diese Fälle soll der Ort der Leistung nicht am Ort des Sitzes des Leistungserbringers liegen, sondern dort, wo der Nichtsteuerpflichtige ansässig ist. Dadurch wird gewährleistet, dass die Besteuerung am Ort des Verbrauchs erfolgt.

Nach Art. 59a lit. b MwStSystRL ist das Kriterium für die Leistungsortverlagerung ins Gemeinschaftsgebiet die tatsächliche Nutzung oder Auswertung der Leistung im Gemeinschaftsgebiet.

Eine Nutzung oder Auswertung im Gemeinschaftsgebiet liegt aber nur dann vor, wenn der Leistungsempfänger im Mitgliedstaat ansässig ist.

Die Ermächtigung bezieht sich folglich nur auf Fälle, in denen der Leistungsempfänger in einem Mitgliedstaat ansässig ist.

Art. 59a lit.b MwStSystRL räumt keine Ermächtigung zur Ortsverlagerung für Telekommunikationsdienstleistungen, die ein drittäandischer Steuerpflichtiger an drittäandische Nichtsteuerpflichtige erbringt, ein.

Allerdings sind die Mitgliedstaaten nach Art. 59b MwStSystRL nicht nur ermächtigt, sondern verpflichtet, den Leistungsort für Telekommunikationsdienstleistungen in das Gemeinschaftsgebiet zu verlagern, wenn der Empfänger ein im Gemeinschaftsgebiet ansässiger Nichtsteuerpflichtiger ist (siehe auch Stadie, in Rau/Dürrwächter, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, § 3a Anm. 672 und 674, Lfg. 150, April 2012). Damit ist gewährleistet, dass der Verbrauch in einem Mitgliedstaat durch einen im Mitgliedstaat ansässigen Empfänger auch dort besteuert wird.

Bei dieser Sachlage ist davon auszugehen, dass die Telekomverordnung hinsichtlich der Verlagerung des Ortes der Leistung in das Inland zur Vermeidung der Nichtbesteuerung im Drittland weder in Art. 59a lit.b noch in Art. 59b MWStRL eine unionsrechtliche Stütze findet.

Die Telekomverordnung ist diesbezüglich zu weit gefasst und aus unionsrechtlicher Sicht auf den gegenständlichen Sachverhalt nicht anwendbar.

Die Bf. ist daher befugt, sich zu ihren Gunsten auf die unmittelbare Anwendung der Richtlinie zu berufen (siehe VwGH 30.6.2005, 2003/15/0059).

Sie ist befugt sich zu ihren Gunsten auf Artikel 44 (Empfänger ist Steuerpflichtiger) und auf Artikel 59 (Empfänger ist Nichtsteuerpflichtiger) zu berufen, wonach der Ort für Telekommunikationsdienstleistungen von Drittlandunternehmern an im Drittland ansässige Empfänger im Sitz - oder Wohnsitzland des Empfängers und nicht im Inland liegt.

Die Finanzverwaltung geht nun davon aus, dass diese Umsätze, wenn sie im Drittland keiner vergleichbaren Besteuerung unterliegen, zu einer Nichtbesteuerung führen, weshalb die VO 221/2009 zur Anwendung komme. Danach seien diese Roamingleistungen von der Bf. in Österreich zu versteuern.

Ob die Umsätze im Drittland einer vergleichbaren Besteuerung unterliegen, kann aber für die Besteuerung im Inland bzw. im Gemeinschaftsgebiet nicht maßgebend sein.

Die Besteuerung im Gemeinschaftsgebiet bzw. konkret in Österreich wäre danach von Kriterien abhängig, die außerhalb der Regelungshoheit der EU stehen.

Die Mehrwertsteuersystemrichtlinie und dieser folgend regeln die nationalen Gesetze das Mehrwertsteuersystem des Binnenmarktes. Ein Regelungsbedarf für Drittländer ist daraus nicht abzuleiten.

Warum das Vorliegen einer „vergleichbaren“ Besteuerung im Drittland maßgeblich dafür sein soll, ob es zu einer Ortsverlagerung in das Gemeinschaftsgebiet kommt oder nicht, ist nicht nachvollziehbar und willkürlich.

Abgesehen davon, ist es völlig offen, wann eine „vergleichbare Steuer“ vorliegt.

Die Orientierung an einer solchen „vergleichbaren Steuer“ im Drittland entbehrt jeder Sachlichkeit und unterliegt der Willkür des Gesetzesanwenders.

Im Beschwerdefall liegt außerdem keine Nutzung oder Auswertung im Inland vor, da eine solche nur vorliegt, wenn der Leistungsempfänger im Inland ansässig ist (siehe auch Bürgler/Pleininger/Six in Berger/Bürgler/Kanduth – Kristen/Wakounig, UStG –ON, § 3a Rz 231/2/7 letztes Beispiel, oben).

Dass die Leistungsempfänger der Bf. nicht im Inland und auch nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässig sind, ist unbestritten.

Die deutsche Finanzverwaltung vertritt im geänderten Umsatzsteueranwendungserlass die Ansicht (UStAE, GZ IV D 3-S 7340/14/10002, DOK 2014/1099363, vom 11.12.2014, Punkt 8. Abschnitt 3a.9a Absatz 4 z 2, weitgehend gestützt auf Artikel 24b Buchstabe b MwStVO des Rates der EU), dass bei Inanspruchnahme der Telekommunikationsdienstleistung über ein mobiles Telekommunikationsnetz aus Praktikabilitätsgründen sich die Ansässigkeit des Leistungsempfängers nach dem Land bestimme, das durch den Ländercode der bei Inanspruchnahme dieser Leistung verwendeten SIM-Karte bezeichnet werde.

Dieser Lösung schließt sich das Bundesfinanzgericht aus Gründen der Praktikabilität an.

Da die Kunden der Bf. SIM-Karten mit dem Ländercode eines Drittlandes haben und Telekommunikationsleistungen am Empfängerort erbracht werden, liegt der Leistungsstandort im Drittland.

Mittelbar ist aus all diesen Fundstellen abzuleiten, dass der Ort der Inanspruchnahme der Telekommunikationsdienstleistungen bei Mobiltelefonen nirgends Eingang findet, sondern lediglich an die Ansässigkeit des Leistungsempfängers angeknüpft wird.

Nach dem OECD-Papier über die digitale Wirtschaft (OECD (2009), „International Mobile Roaming Charging in the OECD Area“, OECD Digital Economy Papers, No. 166, OECD Publishing), im Internet abrufbar unter (<http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/5kml8rbpw6tk.pdf?Expires=1460110036&id=id&accname=guest&checksum=4F336FA671E532EC0BA4139C95DF301A>)

wird Inbound Roaming lediglich von den EU-Staaten Österreich und Slowenien besteuert. Im Gegensatz zum Outbound Roaming stellt die Besteuerung des Inbound Roamings eher die Ausnahme dar. Vollständig wird Inbound Roaming in Chile, Israel, Russland, Indien und Indonesien besteuert.

Damit kann die österreichische Verwaltungspraxis der Erfassung des Inbound Roaming, wenngleich auch unter der Bedingung der vergleichbaren Besteuerung im Heimatstaat weder als EU- noch als OECD-Standard angesehen werden.

Festgestellt wird auch, dass die Verordnung BGBl. II 221/2009 nicht danach differenziert, ob die Leistungsempfänger drittäandische Unternehmer oder Nichtunternehmer sind, also ob der Leistungsort nach § 3a Abs. 6 oder 13a zu bestimmen ist.

Nach § 1 der Verordnung BGBl. II 221/2009 soll nämlich die Ortsverlagerung unabhängig davon, ob der Empfänger der Telekommunikationsdienstleistungen Unternehmer oder Nichtunternehmer ist, zur Anwendung kommen.

Die Bestimmungen Art. 59 ff Mehrwertsteuersystemrichtlinie fallen in den Unterabschnitt 9 „Dienstleistungen an Nichtunternehmer außerhalb der Gemeinschaft“.

Danach dürfen die Mitgliedstaaten eine Ortsverlagerung im Sinne der Bestimmungen Art. 59a und 59b MwStSystRL nur für Leistungen an Nichtsteuerpflichtige anordnen.

Österreich hat die Umsetzung dieser Bestimmungen der MwStSystRL zur Ortsverlagerung im § 3a Abs. 16 UStG 1994 geregelt. Der Abs. 16 verweist dezidiert auf Abs. 13 lit. a dieser Gesetzesstelle, welche Leistungen an Nichtunternehmer im Drittland zum Inhalt hat.

Die Telekom VO ist daher zu weit gefasst und weicht von den gesetzlichen Grundlagen ab.

Zusammengefasst ist davon auszugehen, dass im Beschwerdefall keine Ortsverlagerung der erbrachten Telekommunikationsleistungen in das Inland auf Grund der Telekom Verordnung stattgefunden hat.

Der Leistungsort liegt gemäß § 3a Abs. 6, Abs. 13 lit. a und Abs. 14 Z 12 UStG 1994 im Empfängerland, das ist das Land dessen Code die Sim-Karten der Leistungsempfänger haben. Im Beschwerdefall ist dies auch das Sitzland der Bf.

Die Bf. hat daher keine für die Erstattung der Vorsteuer schädlichen Leistungen in Österreich erbracht.

Der Beschwerde war daher statzugeben.

Es wird darauf hingewiesen, dass es der Bf. im Beschwerdefall auch gelungen ist, die Besteuerung in ihrem Sitzland glaubwürdig darzustellen.

Das gegenständliche Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes stützt sich allerdings nicht auf die Besteuerung im Sitzland der Bf.

Wie aus den Erwägungen hervorgeht, sieht das Bundesfinanzgericht unabhängig von der Besteuerung im Sitzland der Bf. keinen Anwendungsfall der Ortsverlagerung der strittigen Roamingleistungen in das Inland.

**Zulässigkeit der Revision:**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im Beschwerdefall war über eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu entscheiden. Es liegt dazu noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor. außerdem wird die Anwendbarkeit der Verordnung BGBI. Nr. II 383/2003 idF der Verordnung BGBI. Nr. II 221/2009 abgelehnt.

Die Revision ist daher zulässig.

Graz, am 20. Juni 2016